

EL IMPUESTO ESPECÍFICO AL PETRÓLEO DIÉSEL, SU EFECTO COMO DÉBITO Y CRÉDITO EN EL IVA

Sergio Arriagada Rojas

Asociado a DIAL Consultores Limitada.
Profesor Magíster en Tributación y Diplomas Área Tributaria
Universidad de Chile
Magíster en Planificación y Gestión Tributaria, U. de las Américas
Contador Auditor, U. Católica de la Santísima Concepción
sergio.arriagada@tribulex.cl

RESUMEN

El artículo N° 6 de la Ley N° 18.502 de 1986, establece un impuesto específico a los combustibles, el cual se aplica a las importaciones o venta de gasolina automotriz y al petróleo diésel. El mismo artículo establece que este tributo es monofásico, es decir, estos se devengan al tiempo de la venta o importación y afectan al productor o importador de ellos. Dado que este es el factor original que grava a estos combustibles, a este se le denomina componente base.

Por su parte, la Ley N° 20.493 de 2011, estableció en su artículo primero, lo que se denomina componente variable del impuesto específico, norma que fue derogada y que en la actualidad se encuentra normado en la Ley N° 20.765 de 2014, la cual ha sufrido una serie de modificaciones hasta nuestros días.

En ese mismo orden de ideas, el artículo 7° de la Ley N° 18.502, establece que el impuesto específico al petróleo diésel será un crédito fiscal para los contribuyentes que ocupen estos combustibles en vehículos que no transiten por calles, carreteras o caminos del país. No fue si no hasta la Ley N° 19.764 de 2001, donde se extendió el beneficio de la utilización de dicho impuesto como crédito para los transportistas de carga por carretera.

El objetivo de este artículo es hacer una revisión de la normativa que regula este impuesto, y cuál es su efecto en la determinación del débito y crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado.

Palabras Clave: Diésel, base, variable, crédito fiscal, débito fiscal.

1. INTRODUCCIÓN

El artículo 6 de la Ley N° 18.502, en su texto vigente, dispone de manera textual lo siguiente:

Artículo 6°. – “Establécese, a beneficio fiscal, los impuestos específicos que más adelante se indican, a las gasolinas automotrices y el petróleo diésel. Estos impuestos se devengarán al tiempo de la primera venta o importación de los productos señalados y afectarán al productor o importador de ellos.

Los impuestos específicos a las gasolinas y al petróleo diésel, se expresarán en Unidades Tributarias Mensuales, según su valor vigente al momento de la determinación del impuesto por cada metro cúbico del producto, en adelante UTM/m³ y se calcularán de la siguiente forma:

a) Para las gasolinas automotrices, será igual a 2 UTM/m³, más el setenta por ciento de la diferencia, siempre que ésta sea positiva, entre 233 dólares de los Estados Unidos de América, expresados en pesos, utilizando para este efecto el precio del dólar que fije el Banco Central de Chile según el acuerdo 1658 u otro que lo sustituya en el futuro, en adelante tipo de cambio, vigente al día en que el impuesto deba calcularse, y el precio de venta, sin impuestos, de la gasolina de 93 octanos, expresado en pesos por metro cúbico, que la Empresa Nacional del Petróleo, a través de su filial Refinería de Petróleo, de Concón, expend a distribuidores mayoristas en la refinería. Este último precio se denominará en adelante precio base de la gasolina 93 octanos.

b) Para el petróleo diésel, será igual a 1,5 UTM/m³, más el setenta por ciento de la diferencia, siempre que ésta sea positiva, entre 196 dólares de los Estados Unidos de América, expresados en pesos, según el tipo de cambio correspondiente y el precio de venta, sin impuestos, del petróleo diésel, expresado en pesos por metro cúbico, que la Empresa Nacional del Petróleo, a través de su filial Refinería de Petróleo de Concón, expend a distribuidores mayoristas en la refinería. Este último precio se denominará en adelante precio base del petróleo diésel.

El 70% a que se refieren las letras a) y b) anteriores será de 60% a contar del 1° de julio de 1987 y de 18% durante el año 1989.

Los impuestos se calcularán por primera vez el día de entrada en vigencia de la presente ley, rigiendo desde esa fecha y se modificarán sólo cuando el precio base del petróleo diésel o de la gasolina de 93 octanos, varíe en más de 2% respecto de aquel que existía al día en que se determinó el impuesto específico vigente, ambos expresados en dólares de los Estados Unidos de América de acuerdo con el tipo de cambio correspondiente. Cada vez que se requiera modificar el impuesto por la razón antes señalada, el Presidente de la República, mediante decreto fundado expedido a través del Ministerio de Hacienda, podrá modificar, respecto de las gasolinas automotrices y del petróleo diésel o solamente del producto cuyo precio varíe, el guarismo de 18%, señalado en el inciso tercero de este artículo, por 40%, 35%, 30%, 25%, 20%, 15%, 10%, 5%, o 0%.

El 1° de enero de 1990 el impuesto específico que regirá para el petróleo diésel será el menor valor entre 2 UTM/m³ y el vigente al 31 de diciembre de 1989, expresado en UTM/m³ y para las gasolinas automotrices será de 6 UTM/m³.

A partir del 1° de enero de 1990, dejará de ser aplicable lo señalado en los incisos segundo, tercero y cuarto de este artículo.

Los impuestos específicos que se establecen en el presente artículo no serán base imponible del Impuesto al Valor Agregado en la importación, en ninguna etapa de la producción o distribución ni en la venta al consumidor de las gasolinas automotrices y del petróleo diésel.

Los productores deberán enterar este tributo en arcas fiscales dentro de los diez primeros días hábiles siguientes a la semana en que se efectuaron las transferencias. Los importadores deberán pagar este impuesto antes del retiro de las especies de Aduana y como condición previa para ello.

Las exportaciones de gasolinas automotrices y petróleo diésel estarán exentas en su venta al exterior, de los impuestos específicos que establece esta ley. Cuando se hubiesen soportado los tributos señalados, será aplicable al exportador de dichos productos, para la recuperación de éstos, el mismo sistema que el decreto ley N° 825, de 1974, y su reglamentación, establece para el Impuesto al Valor Agregado.

Las ventas a las Zonas Francas de los combustibles referidos, nacionales o nacionalizados, serán consideradas exportación, para los efectos de los impuestos establecidos en esta ley, en la forma dispuesta en el artículo 10 bis del decreto de Hacienda, N° 341, de 1977, quedando sus ventas a las Zonas de Extensión o su reingreso al resto del país, afectas a los impuestos específicos respectivos. En el caso de las ventas de los combustibles, gas natural comprimido o de gas licuado a petróleo, señaladas en esta ley, realizadas dentro de las Zonas Francas a consumidores que no sean usuarios de éstas, el impuesto deberá ser retenido

por el vendedor de dichos combustibles y enterado en arcas fiscales, dentro de los diez días hábiles siguientes a la semana en que se efectúen las transferencias.”

Como se aprecia, el transcrito artículo 6 de la Ley 18.502 establece un componente base que afecta a los combustibles de uso vehicular, el cual se detalla a continuación:

- i. Gasolina Automotriz 6 UTM¹ por metro cubico (m3)
- ii. Petróleo Diésel 1,5 UTM por metro cubico (m3)
- iii. Gas natural comprimido 1,93 UTM por 1000 metro cubico (m3)
- iv. Gas licuado del petróleo 1,4 por metro cubico (m3)

El objetivo de este artículo es analizar cuál es el efecto del impuesto específico al petróleo diésel en la determinación de los débitos y créditos fiscales de los contribuyentes que lo utilizan dentro de su proceso productivo, o en la prestación de sus servicios.

En atención a lo anterior, se analizará lo siguiente

- i. Origen y determinación del Impuesto específico al petróleo diésel.
- ii. El Impuesto específico al petróleo diésel como crédito fiscal del IVA.
- iii. El Impuesto específico al petróleo diésel como débito fiscal del IVA.

Cabe destacar, que el análisis de los puntos señalados se sustentará en base a las normativas tributarias; leyes específicas y en las instrucciones y jurisprudencia administrativa emanada por el Servicio de Impuestos Internos.²

2. ORIGEN Y DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO ESPECÍFICO AL PETRÓLEO DIÉSEL

2.1. Evolución de los impuestos que gravaron a los combustibles en Chile

De acuerdo con la investigación realizada por Juan Pablo Cavada Herrera³, el antecedente legislativo más antiguo sobre esta materia es la Ley N° 8.918, de 1947, que concede recursos económicos extraordinarios al Ejecutivo. Esta ley comenzó a regir desde en octubre de 1947 y no deroga normas anteriores referidas a impuestos, por lo que puede suponerse, razonablemente, que constituye la

1 Unidad tributaria mensual.

2 De ahora en adelante indistintamente SII.

3 Impuestos específicos a los combustibles de la Ley N° 18.502 Historia y régimen vigente, Cavada Herrera Juan Pablo, en línea <https://obtienearchivo.bcn.cl/obtienearchivo?id=repositorio/10221/26981/1/Imto._Especifico_Combustibles__completo__2_.pdf> [Consulta: marzo de 2023]

primera ley en Chile que grava los combustibles con impuestos de carácter interno (para diferenciarlos de los aranceles aduaneros que ya existían).

El artículo 26 de dicha ley establecía un impuesto de \$0,16 por litro de bencina que se expendiera en el país; disponía que las Compañías Distribuidoras de Bencina ingresaran las cantidades recibidas por diferencias de precios, a Rentas Generales de la Nación, y autorizaba al Presidente de la República a pagar con este impuesto las bonificaciones que en esa época se adeudaren a los servicios de movilización colectiva que empleasen gasolina.

De acuerdo con lo investigado por Cavada, en el Decreto N° 2.290, de 1948, que fija el texto de la Ley N°8.918, con las modificaciones introducidas por las leyes N° 8.926 y 8.937, el citado artículo 26 de la Ley N° 8.918 original se encuentra derogado. Tras una búsqueda en la base de datos de Ley Chile, no se ha encontrado otra norma legal que restablezca el impuesto, por lo que se puede concluir que entre los años 1948 y 1956 no habría existido el impuesto

Al dictarse la Ley N° 12.084 del 19 de agosto de 1956, se estableció un impuesto que poseía una tasa del 15,15% sobre el precio de venta al público para la gasolina automotriz y un 8,43% sobre el precio de venta del petróleo Diésel. Además, el artículo ya mencionado indica que este tributo es a beneficio de obras públicas de determinadas provincias del país, específicamente obras de carácter vial⁴.

Posterior a ello la Ley N° 12.120 del 30 de octubre de 1956, Asignando el artículo 10 de esta ley las tasas impositivas a los combustibles, donde la gasolina destinada para automóviles ascendía al 29% sobre el precio de venta y 20% sobre el precio de venta del petróleo Diésel. El artículo 87 del DL 825, hacienda, publicado el 31.12.1974, derogó esta ley, lo cual comenzó a regir a partir del 01 de marzo de 1975 (artículo 3° transitorio del mismo cuerpo legal).

El 24 de febrero de 1975, se promulga el Decreto Ley N° 905, establece un impuesto específico por litro de combustible establecido en el artículo 102 de la Ley N° 17.564 (donde originalmente no se encontraba el petróleo diésel), este fijaba un monto de 5 escudos por litro de petróleo diésel. Este impuesto debía ser recaudado por la Empresa nacional del petróleo (ENAP), y enterado por la misma en arcas fiscales. Cabe señalar que la letra a) del 2° artículo del DL 2312, Hacienda, publicado el 25.08.1978, derogó, a contar del 1° de septiembre de 1978, el tributo establecido en el artículo 102, derogándose, por tanto, este impuesto específico.

4 Impuesto Específico a los Combustibles, Rojas San Martín Jilberto, memoria para optar a grado de Magister en Dirección y Planificación Tributaria, Universidad de Talca, 2022.

Así las cosas, no existió impuesto específico al petróleo diésel desde el 01 de septiembre de 1978 hasta el 01 de mayo de 1986, fecha en la cual comienza a regir la Ley N° 18.502.

2.2. El Impuesto Específico al Petróleo Diésel

Como se transcribió anteriormente, el artículo 6 letra b) de la Ley 18.502, estableció el impuesto específico al petróleo diésel⁵, en lo que como se mencionó es lo que se conoce como componente base.

Es así que la citada norma dispone que:

“b) Para el petróleo diésel, será igual a 1,5 UTM/m³, más el setenta por ciento de la diferencia, siempre que ésta sea positiva, entre 196 dólares de los Estados Unidos de América, expresados en pesos, según el tipo de cambio correspondiente y el precio de venta, sin impuestos, del petróleo diésel, expresado en pesos por metro cúbico, que la Empresa Nacional del Petróleo, a través de su filial Refinería de Petróleo de Concón, expend a distribuidores mayoristas en la refinería. Este último precio se denominará en adelante precio base del petróleo diésel.”

El Servicio de Impuestos Internos a través de la Circular 29 de 28 de abril de 1986 estableció la siguiente fórmula de cálculo:

$$\text{IEPD} = 1,5 * \text{UTM} + 0,7 * (\text{196 USD} - \text{Precio en \$ del metro cubico ENAP mayorista sin Impuestos})$$

Sin perjuicio de lo anterior, debemos recordar que el inciso quinto del artículo 6 de la misma Ley 18.502 señala que *“A partir del 1° de enero de 1990, dejará de ser aplicable lo señalado en los incisos segundo, tercero y cuarto de este artículo”*. Así las cosas, el impuesto específico al petróleo diésel se calcula sobre la base de 1,5 UTM por metro cúbico. Lo anterior se visualiza de mejor forma en el Decreto N° 332 de 09 de abril de 2011, reglamento de la Ley N° 20.493, que es la que, como veremos más adelante, dio vida al componente variable del impuesto específico al petróleo diésel, en su artículo 6 señala de manera textual lo siguiente:

Artículo 6°.- Teniendo presente lo dispuesto en los artículos 1° y 6° de la ley N° 18.502, el componente base de los Impuestos Específicos a los Combustibles a los que se aplica la ley y el presente reglamento es el que se indica a continuación:

5 En adelante, indistintamente IEPD.

Gasolina automotriz : 6,0 UTM por m³

Petróleo Diésel : 1,5 UTM por m³

Gas natural comprimido: 1,93 UTM por 1.000 m³

Gas licuado de petróleo: 1,40 UTM por m³

Como se aprecia, el impuesto no se calcula en base al precio de venta, si no más bien tiene relación con la cantidad vendida. La tasa está fijada como una cierta cantidad de pesos reales por metro cúbico de cada combustible derivado del petróleo. Es decir, la tasa de estos impuestos se encuentra protegida o corregida por la inflación⁶.

En ese mismo sentido, el legislador a través de la Ley N° 20.493, estableció lo que se conoce como el componente variable del IEPD, que posteriormente fue reemplazo por el mecanismo actual, el cual se encuentra en la Ley N° 20.765 del año 2014, el cual en los dos primeros incisos del artículo 1, señala de manera textual “*Establécese un mecanismo de estabilización de los precios de venta internos de la gasolina automotriz, del petróleo diésel, del gas natural comprimido y del gas licuado de petróleo, ambos, estos últimos, de consumo vehicular. Para los efectos de esta ley, tratándose de la gasolina automotriz, la expresión “combustible” o “combustibles” se entenderá referida a cada una de las gasolinas, independientemente de su octanaje, que se encuentren gravadas en su primera venta o importación con el impuesto específico establecido en la ley N° 18.502.*

Dicho mecanismo operará a través de incrementos y rebajas a los impuestos específicos a los combustibles establecidos en la ley N° 18.502, los que se modificarán sumando o restando, a los montos establecidos en esa ley, denominados componentes base, un componente variable determinado para cada uno de los combustibles señalados en el inciso anterior; de conformidad a las normas establecidas en esta ley. La determinación del componente variable se hará por decreto emitido por el Ministerio de Hacienda y dictado bajo la fórmula “Por orden del Presidente de la República”, previo informe de la Comisión Nacional de Energía al que se refiere el inciso primero del artículo siguiente.

De esta manera, este componente lo que hace es aumentar o disminuir el IEPD, en cada una de sus ventas, con esto se logra atenuar las variaciones bruscas en los precios de los combustibles, el objetivo de esto es que las compañías tengan la capacidad de adaptarse ante los cambios de precios.

6 Yáñez Henríquez, J. (2016). Tributación: Equidad y/o Eficiencia. Revista De Estudios Tributarios, (12), en línea <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/40412>, [Consulta: Marzo 2023]

Este mecanismo permite que el precio cambie cada 21 días, para esto, el artículo 3 de la Ley 20.765, indica que se determina un “precio base” el cual corresponde a la mejor proyección que pueda realizar el Ministerio de Hacienda respecto del precio que informará próximamente la Empresa Nacional del Petróleo, asumiendo que el componente variable del impuesto específico es cero. El “precio base” deberá incluir el Impuesto al Valor Agregado y el componente base del impuesto específico que corresponda a ese combustible este precio base determinado debe compararse con el precio informado por la Empresa Nacional del Petróleo, en su informe semanal de precios (el que corresponde a la semana anterior).

Para el petróleo diésel, si la diferencia entre el “precio base” y el precio informado por la Empresa Nacional del Petróleo la semana anterior es positiva y mayor a 2,4% del promedio de las últimas dos semanas del precio base del petróleo diésel, el componente variable del impuesto específico de los combustibles será de 2,4% del promedio de las últimas dos semanas del precio base del petróleo diésel, menos la diferencia entre el “precio base” y el precio informado por la Empresa Nacional del Petróleo la semana anterior⁷.

Por su parte, si la diferencia entre el “precio base” y el precio informado la semana anterior es negativa y superior en valor absoluto a 3,2% del promedio de las últimas dos semanas del precio base del petróleo diésel, el componente variable del impuesto específico de los combustibles será la diferencia entre el precio informado por la Empresa Nacional del Petróleo la semana anterior y el “precio base”, menos 3,2% del promedio de las últimas dos semanas del precio base del petróleo diésel.

En las siguientes dos semanas de cada período de 21 días, en que el precio informado por la Empresa Nacional del Petróleo en su informe semanal de precios debe mantenerse sin variaciones, el componente variable del impuesto específico de los combustibles será la diferencia entre el precio informado por la Empresa Nacional del Petróleo la semana anterior y el “precio base”.

Finalizado un periodo de 21 días, el mecanismo de ajuste operará según lo determinado anteriormente.

Cabe señalar que el Servicio de Impuestos Internos, publica semanalmente cual es componente base y variable para todos los combustibles que están afectos con el impuesto específico⁸.

7 Letra d) del número 3, del artículo 1 de la Ley 21.537 de 2023

8 Impuesto al petróleo (Componentes base y variable), Servicios de Impuestos, en Línea https://www.sii.cl/valores_y_fechas/mepco/mepco2023.htm, [Consulta: Marzo 2023]

El cálculo en una factura supuesta sería el siguiente:

Fecha: 29.03.2023

Componente Variable de acuerdo con el SII: 2,0406

Valor UTM marzo 2023: \$ 62.450

Cantidad: 1.000 Litros

$1.000 / 1.000 = 1$ metro cúbico

29-03-2023	Base Imponible IVA ⁹	1.000.000	(1.000 litros)
	19% IVA	190.000	
	IEF ¹⁰ Componente Base (Fijo)	93.675	$((1,5 \text{ UTM}/\text{m}^3) * 1 \text{ m}^3)$
	IEV ¹¹ Componente Variable	<u>127.435</u>	$((2,0406 \text{ UTM}/\text{m}^3) * 1 \text{ m}^3)$
	TOTAL FACTURA	1.411.110	

Como se aprecia, en este caso el componente variable lo que hace es aumentar el IEPD en el total de la factura.

Cabe señalar que el factor del componente variable también puede ser negativo, esto se vería reflejado en una factura de la siguiente forma:

30-03-2023	Base Imponible IVA	1.000.000	(1.000 litros)
	19% IVA	190.000	
	IEF Componente Base (Fijo)	93.675	$((1,5 \text{ UTM}/\text{m}^3) * 1 \text{ m}^3)$
	IEV Componente Variable	<u>127.435</u>	$((-2,0406 \text{ UTM}/\text{m}^3) * 1 \text{ m}^3)$
	TOTAL FACTURA	1.156.240	

En este caso, el componente variable genera una disminución en el total a pagar de la factura.

9 IVA: Impuesto al valor agregado.

10 IEF: componente fijo o base del Impuesto específico al petróleo diésel.

11 IEV: componente variable del Impuesto específico al petróleo diésel.

2.3. Traslado del IEPD hacia el consumidor final

El artículo 6 de la Ley 18.502, indica que *estos impuestos se devengarán al tiempo de la primera venta o importación de los productos señalados y afectarán al productor o importador de ellos.*

Así las cosas, si una empresa es importador y vendedor al por mayor de petróleo diésel, en la primera venta se gravará con el citado impuesto, debiendo este ser traspasado por los vendedores minoristas, hacia el consumidor final. En la actualidad, no existe normativa específica de cómo se debe trasladar el impuesto a los compradores.

Es así, que en la práctica se conocen dos métodos de traspaso:

- i. Primero en entrar primero en salir (FIFO o PEPS)
Último en entrar primero en salir (LIFO o UEPS)

2.3.1. Primero en entrar primero en salir (FIFO o PEPS)

Este método consiste en traspasar el IEPD correspondiente a los saldos de las compras más antiguas que se mantengan en existencia.

Lo anterior se puede explicar a través del siguiente ejemplo:

Una estación de servicio realiza compras durante el mes de marzo de 2023, lo cual se refleja en las siguientes facturas:

Compra 1

02-03-2023	Base Imponible IVA	10.000.000	<i>(10.000 litros)</i>
	19% IVA	1.900.000	
	IEF Componente Base (Fijo)	936.750	<i>((1,5 UTM/m3) * 10 m3)</i>
	IEV Componente Variable	<u>1.476.443</u>	<i>((2,3642 UTM/m3) * 10 m3)</i>
	TOTAL FACTURA	14.313.193	

Compra 2

08-03-2023	Base Imponible IVA	5.250.000	(5.000 litros)
	19% IVA	997.500	
	IEF Componente Base (Fijo)	468.375	$((1,5 \text{ UTM/m}^3) * 5 \text{ m}^3)$
	IEV Componente Variable	<u>529.826</u>	$((1.6968 \text{ UTM/m}^3) * 5 \text{ m}^3)$
	TOTAL FACTURA	7.245.701	

Al momento de realizar una venta, primero se debe consumir el IEPD variable de la compra del día 02-03-2023, para posteriormente el de la compra del 08-03-2023

Es así que, si se realiza una venta de 1.500 litros, en la tarjeta de existencia queda como sigue:

Fecha	Detalle	Unidades			Precio	IE Base por litro	IE Variable por litro	Valores				
		Entrada	Salida	Saldo				Entrada	Salida	Saldo	IE Base	IE Variable
02-03-2023	Compra	10.000	-	10.000	1.000	93,6750	147,64429	10.000.000	0	10.000.000	936.750	1.476.443
08-03-2023	Compra	5.000		15.000	1.050	93,6750	105,9652	5.250.000	-	15.250.000	468.375	529.826
15-03-2023	Venta	-	1.500	13.500	1.100	93,6750	147,64429		1.650.000	13.600.000	313.500	221.466

Por tanto, la factura de la venta el 15-03-2023 queda como sigue:

15-03-2023	Base Imponible IVA	1.650.000	(1.500 litros)
	19% IVA	313.500	
	IEF Componente Base (Fijo)	140.513	$((1,5 \text{ UTM/m}^3) * 1,5 \text{ m}^3)$
	IEV Componente Variable	<u>221.466</u>	$((2,364 \text{ UTM/m}^3) * 1,5 \text{ m}^3)$
	TOTAL FACTURA	2.325.479	

Como se aprecia, al momento de la venta, se conserva el factor del IEPD variable de la primera compra, independiente de la fecha de la venta.

2.3.2. Último en entrar primero en salir (LIFO o UEPS)

Este método consiste en traspasar el IEPD correspondiente a los saldos de las últimas compras que se mantengan en existencia.

Esto se explica a través del siguiente ejemplo:

Las compras son las mismas del ejemplo anterior, por tanto, solo visualizaremos la tarjeta de existencia:

Fecha	Detalle	Unidades			Precio	IE Base por litro	IE Variable por litro	Valores				
		Entrada	Salida	Saldo				Entrada	Salida	Saldo	IE Base	IE Variable
02-03-2023	Compra	10.000	-	10.000	1.000	93,6750	147,64429	10.000.000	0	10.000.000	936.750	1.476.443
08-03-2023	Compra	5.000	-	15.000	1.050	93,6750	105,9652	5.250.000	0	15.250.000	468.375	529.826
15-03-2023	Venta		1.500	13.500	1.100	93,6750	105,9652		1.650.000	13.600.000	313.500	158.948

Esto implica que al momento de la venta se conserva el factor del IEPD variable de la última compra, independiente de la fecha de la venta.

15-03-2023	Base Imponible IVA	1.650.000	<i>(1.500 litros)</i>
	19% IVA	313.500	
	IEF Componente Base (Fijo)	140.513	<i>((1,5 UTM/m3) * 1,5 m3)</i>
	IEV Componente Variable	<u>158.948</u>	<i>((2,364 UTM/m3) * 1,5 m3)</i>
	TOTAL FACTURA	2.262.960	

3. EL IMPUESTO ESPECÍFICO AL PETRÓLEO DIÉSEL COMO CRÉDITO FISCAL DEL IVA

3.1. Norma General

El artículo 7 de la Ley 18.502, establece de manera textual lo siguiente:

“Artículo 7º.- Facúltase al Presidente de la República para que, dentro de un año, mediante decretos expedidos a través del Ministerio de Hacienda, pueda establecer para las empresas afectas al Impuesto al Valor Agregado y para las empresas constructoras, que usen petróleo diésel, que no esté destinado a vehículos motorizados que transiten por las calles, caminos y vías públicas en general, la recuperación del impuesto de esta ley soportado en la adquisición de dicho producto, como crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado determinado por el período tributario correspondiente, o mediante su devolución. Para estos efectos, el Presidente de la República deberá ajustarse a las normas pertinentes del decreto ley N° 825, de 1974, pero podrá introducirle las adaptaciones que estime necesarias para adecuarlas a las características y naturaleza del citado beneficio. No podrán acogerse a esta modalidad de recuperación del impuesto, las empresas de transporte terrestre y las que utilicen vehículos motorizados que transiten por las calles, caminos y vías públicas respecto del consumo de petróleo diésel efectuado en ellos.

Tratándose de empresas constructoras la recuperación prevista en este artículo se efectuará imputando la totalidad del impuesto específico soportado en la forma establecida en el artículo 21 del decreto ley N° 910, de 1975.

Las empresas de transportes ferroviario y las empresas que adquieran el petróleo diésel en la provincia de Isla de Pascua para su uso en ella recuperarán la totalidad del impuesto específico que soporten en la adquisición del petróleo diésel que no esté destinado a vehículos que transitan por las calles y caminos. La recuperación del impuesto específico procederá dentro del mes siguiente al de la adquisición del producto gravado y se sujetará, en lo pertinente, a las disposiciones legales y reglamentarias aplicables a los exportadores, en la forma que determine el Servicio de Impuestos Internos.”

El legislador establece que, en principio, solo tendrán derecho a utilizar el 100% del crédito los contribuyentes afectos al Impuesto al Valor Agregado, es decir, los que habitualmente quedan gravados por las ventas que efectúan o servicios que prestan, y los exportadores, entendiéndose por tales o todos aquellos que tienen derecho a recuperar el IVA, según las disposiciones legales vigentes.

Por tanto, no pueden utilizar este crédito:

- i. Las empresas de transporte terrestre, cualquiera sea el destino que le den al petróleo diésel que adquieran.
- ii. Las empresas que tengan vehículos que por su naturaleza sirvan para transitar por calles, caminos y vías públicas en general, respecto del petróleo diésel que se utilice en ellos. Los vehículos referidos en esta letra son aquellos que por sus características técnicas sirven normalmente para ser utilizados en vías y carreteras tales como los automóviles en general, furgones, vehículos tipo jeeps, camionetas, camiones etc., aunque eventualmente se usen en otros terrenos.

Es así como el Decreto con Fuerza de Ley N° 311 que reglamenta el artículo 7 de la Ley 18.502, en su artículo 3 establece que el IEPD que soporten en su adquisición las personas con derecho a recuperarlo, adquiere el carácter de crédito fiscal aplicándose al efecto las mismas normas que el IVA. esto es, funciona en base al método de sustracción determinado sobre base financiera, es decir, el IEPD soportado es crédito contra el débito fiscal proveniente de las ventas del período, sin que haya una relación directa entre los bienes adquiridos y los enajenados; el remanente que pueda resultar debe reajustarse y, no procede el derecho a su recuperación cuando se presenten las mismas circunstancias que determinen la improcedencia de la imputación del impuesto al valor agregado en el artículo 23° del citado decreto ley.

Sin embargo, debe tenerse presente que las empresas que no sean de transporte terrestre no pueden considerar como crédito fiscal el impuesto al petróleo diésel que destinen al uso de vehículos que por su naturaleza sirvan para transitar por calles, caminos y vías públicas en general. Ahora bien, como puede suceder que estas empresas no hayan utilizado todo o parte del petróleo diésel en el mes de su adquisición y facturación y, por consiguiente, no pueden conocer en esa oportunidad si dicha existencia dará derecho o no a la recuperación del impuesto, se permite efectuar una estimación del probable uso del petróleo diésel considerando la relación porcentual de los seis períodos anteriores entre la cantidad del combustible utilizado en los referidos vehículos y el total del producto adquirido.

En el caso que no se tengan antecedentes anteriores sobre compra de petróleo diésel, deberá efectuarse una estimación fundada en un análisis escrito del probable consumo en las máquinas y vehículos con los antecedentes técnicos suficientes, atendido el proceso industrial respectivo. Dicho documento deberá quedar adherido en el Libro “Combustible diésel Ley No. 18.502”, consignándose en él la fecha y firma del representante legal de la empresa.

Las estimaciones del uso del petróleo diésel deberán ajustarse en los meses siguientes.

Cabe señalar que esta norma es anterior a la establecida en la Ley N° 20.765 en la cual se instala el IEPD variable, es así que los incisos del tercero al quinto del artículo 1, se señala de manera textual:

“Los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado que tengan derecho a recuperación de los impuestos específicos a los combustibles establecidos en la ley N° 18.502, deberán calcular el monto de dicha recuperación sobre la base de los impuestos determinados conforme a la presente ley. Si el monto a recuperar resultare negativo, su valor absoluto deberá ser sumado a los débitos del Impuesto al Valor Agregado.

Con todo, los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado que tengan derecho a recuperar el Impuesto Específico a los Combustibles y cuyos ingresos anuales del año calendario anterior, por ventas, servicios u otras actividades de su giro, hayan sido inferiores a 15.000 unidades tributarias mensuales, en adelante “UTM”, deberán efectuar dicha recuperación sólo por el monto del impuesto específico equivalente al componente base, sin considerar el componente variable, a contar de la declaración de impuestos del mes de julio de cada año por las operaciones realizadas en el mes de junio anterior, y hasta la declaración de impuestos del mes de junio de cada año siguiente por las operaciones realizadas en el mes de mayo anterior. Para calcular estos montos, cada contribuyente deberá sumar a los ingresos que obtuvo en el año calendario anterior los obtenidos por quienes hayan sido sus relacionados, en los términos establecidos por el artículo 20, N° 1, letra b), de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en ese mismo año calendario. También deberán efectuar la recuperación del Impuesto Específico a los Combustibles, en los términos indicados en este inciso, los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado que inicien actividades en el año y que producto de ello no tengan ingresos por ventas, servicios u otras actividades de su giro durante el año anterior. Dicha recuperación deberá efectuarse en la forma señalada en este inciso, hasta aquella declaración de impuestos por las operaciones del mes de junio del año siguiente a dicho inicio.

Los contribuyentes que hagan uso de los beneficios señalados en el inciso anterior deberán declarar, ante el Servicio de Impuestos Internos, en la forma, plazo y condiciones que éste determine, quiénes han sido sus relacionados en los términos establecidos por el artículo 20, N° 1, letra b) de la Ley de Impuesto a la Renta.”

Por consiguiente, la Ley establece que:

- i. Los contribuyentes del IVA cuyos ingresos anuales del año calendario anterior, por ventas, servicios u otras actividades de su giro, hayan sido inferiores a 15.000 UTM, deberán efectuar dicha recuperación sólo por el monto del impuesto específico equivalente al componente base, sin considerar el componente variable
- ii. Los contribuyentes del IVA cuyos ingresos anuales del año calendario anterior, por ventas, servicios u otras actividades de su giro, hayan sido iguales o superiores a 15.000 UTM, deberán efectuar dicha recuperación por el monto del impuesto específico equivalente a los dos componentes, esto es, base y variable (pudiendo este último, ser negativo).

Cabe señalar que, la norma transcrita hace mención a normas de relación que ya no se encuentran vigentes, dado que hace mención al antiguo artículo 20 N° 1 b) (que en aquella época decía relación con las rentas presuntas agrícolas), el cual fue modificado con la Ley N° 20.780. Sin perjuicio de aquello, debemos recordar que en la actualidad el artículo 20 N° 1 b) tiene normas de relación, las cuales se entiende que son las vigentes, a saber:

- i. Cónyuge, conviviente civil, o parientes ascendientes o descendientes hasta el segundo grado de consanguinidad;
- ii. Relacionados conforme con el artículo 8 número 17 del Código Tributario; esto es
 - a) El controlador y las controladas. Se considerará como controlador a toda persona o entidad o grupo de ellas con acuerdo explícito de actuación conjunta que, directamente o a través de otras personas o entidades, es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título posee o tiene derecho a más del 50% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas de otra entidad, empresa o sociedad. Estas últimas se considerarán como controladas.
 - b) Para estos efectos, se entenderá que existe un acuerdo explícito de actuación conjunta cuando se verifique una convención entre dos o más personas o entidades que participan simultáneamente en la propiedad de la sociedad, directamente o a través de otras personas naturales o jurídicas controladas, mediante la cual se comprometen a participar con idéntico interés en la gestión de la sociedad u obtener el control de la misma.

- c) Todas las entidades que se encuentren bajo un controlador común.
 - d) Las entidades y sus dueños, usufructuarios o contribuyentes que a cualquier otro título posean, directamente o a través de otras personas o entidades, más del 10% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas.
 - e) El gestor de un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario respecto de la asociación o negocio en que tiene derecho a más del 10% de las utilidades. Asimismo, los partícipes de un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario respecto de la asociación o negocio en que tengan derecho a más del 10% de las utilidades.
 - f) Las entidades relacionadas con una persona natural de acuerdo a los literales c) y d) anteriores, que no se encuentren bajo las hipótesis de las letras a) y b), se considerarán relacionadas entre sí.
 - g) Las matrices o coligantes y sus filiales o coligadas, en conformidad a las definiciones contenidas en la ley N° 18.046.
- iii. Al cónyuge, conviviente civil, o parientes ascendientes o descendientes hasta el segundo grado de consanguinidad de las personas señaladas en las letras c) y e) del artículo 8 número 17 del Código Tributario, esto es:
- a) Las entidades y sus dueños, usufructuarios o contribuyentes que a cualquier otro título posean, directamente o a través de otras personas o entidades, más del 10% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas.

La utilización del crédito la podemos visualizar en el siguiente ejemplo:

3.2. Caso ingresos inferiores a 15.000 UTM

Contribuyente recibe factura de fecha 30.09.2022, correspondiente a Guía de Despacho emitida el 22.09.2022, por compra de 5.000 litros de petróleo diésel, (UTM Septiembre = \$ 59.595).

Base Imponible IVA	2.000.000	(5.000 litros)
19% IVA	380.000	
IEF Componente Base (Fijo)	446.963	$((1,5 \text{ UTM}/\text{m}^3) * 5 \text{ m}^3)$
IEV Componente Variable	32.300	$((0,1084 \text{ UTM}/\text{m}^3) * 5 \text{ m}^3)$
TOTAL FACTURA	2.859.263	

Los ingresos correspondientes al año 2021 son los siguientes:

Año 2021	Ingresos netos	UTM	Ventas en UTM
Enero	15.000.000	50.978	294,24
Febrero	10.000.000	51.131	195,58
Marzo	12.000.000	51.489	233,06
Abril	6.000.000	51.592	116,3
Mayo	4.000.000	51.798	77,22
Junio	10.000.000	52.005	192,29
Julio	2.500.000	52.161	47,93
Agosto	3.000.000	52.213	57,46
Septiembre	7.000.000	52.631	133
Octubre	9.000.000	52.842	170,32
Noviembre	14.000.000	53.476	261,8
Diciembre	7.000.000	54.171	129,22
Total Ingresos	99.500.000		1.908,42

Dado que esta empresa tiene ventas inferiores a 15.000 UTM, puede ocupar solo el componente base, esto es: \$ 446.963

3.3. Caso ingresos superiores a 15.000 UTM

Para esto, consideramos los mismos antecedentes de la compra del caso anterior

Los ingresos correspondientes al año 2021 son los siguientes:

Año 2021	Ingresos netos	UTM	Ventas en UTM
Enero	150.000.000	50.978	3.190,20
Febrero	100.000.000	51.131	2.124,68
Marzo	120.000.000	51.489	2.536,94
Abril	60.000.000	51.592	1.268,47
Mayo	40.000.000	51.798	843,95
Junio	100.000.000	52.005	2.103,58
Julio	25.000.000	52.161	524,32
Agosto	30.000.000	52.213	628,55
Septiembre	70.000.000	52.631	1.460,77
Octubre	90.000.000	52.842	1.874,38
Noviembre	130.000.000	53.476	2.699,34
Diciembre	120.000.000	54.171	2.481,75
Totales	1.035.000.000		21.736,93

Dado que esta empresa tiene ventas superiores a 15.000 UTM, puede ocupar los componentes base y variable, esto es

IEF Componente Base (Fijo) 446.963

IEV Componente Variable 32.300

TOTAL 479.263

3.4. Caso ingresos superiores a 15.000 UTM, y con consumo en maquinarias y vehículos que transitan por calles y caminos del país.

Como se señaló anteriormente, el Decreto con Fuerza de Ley N° 311 de 1986, establece que las empresas que no sean de transporte terrestre no pueden considerar como crédito fiscal el impuesto al petróleo diésel que destinen al uso de vehículos que por su naturaleza sirvan para transitar por las calles, caminos y vías públicas en general. Ahora bien, como puede suceder que estas empresas no hayan utilizado todo o parte del petróleo diésel en el mes de su adquisición y facturación y, por consiguiente, no pueden conocer en esa oportunidad si dicha existencia dará derecho o no a la recuperación del impuesto, se permite efectuar una estimación del probable uso del petróleo diésel considerando la relación porcentual de los seis períodos anteriores entre la cantidad del combustible utilizado en los referidos vehículos y el total del producto adquirido.

En este caso, utilizaremos el procedimiento, establecido por el Servicio de Impuestos Internos a través de la Circular N° 32 de 13 de mayo de 1986:

Ejemplo

Contribuyente recibe factura de fecha 30.09.2022, correspondiente a Guía de Despacho emitida el 22.09.2022, por compra de 60.000 litros de petróleo diésel, (UTM Septiembre = \$ 59.595). Esto era para consumo industrial

Base Imponible IVA	60.000.000	<i>(60.000 litros)</i>
19% IVA	11.400.000	
IEF Componente Base (Fijo)	5.363.550	<i>((1,5 UTM/m3) * 60 m3)</i>
IEV Componente Variable	<u>387.606</u>	<i>((0,1084 UTM/m3) * 60 m3)</i>
TOTAL FACTURA	77.151.156	

Recibe factura de fecha 30.09.2022, correspondiente a Guía de Despacho emitida el 22.09.2022, por compra de 1.000 litros de petróleo diésel, (UTM Septiembre = \$ 59.595). Esto era para consumo de las camionetas.

Base Imponible IVA	1.000.000	<i>(60.000 litros)</i>
19% IVA	190.000	
IEF Componente Base (Fijo)	89.393	<i>((1,5 UTM/m3) * 1 m3)</i>
IEV Componente Variable	<u>6.460</u>	<i>((0,1084 UTM/m3) * 60 m3)</i>
TOTAL FACTURA	1.285.853	

Los ingresos correspondientes al año 2021 son los siguientes:

Año 2021	Ingresos netos	UTM	Ventas en UTM
Enero	150.000.000	50.978	2.942,45
Febrero	100.000.000	51.131	1.955,76
Marzo	120.000.000	51.489	2.330,59
Abril	60.000.000	51.592	1.162,97
Mayo	40.000.000	51.798	772,23
Junio	100.000.000	52.005	1.922,89
Julio	25.000.000	52.161	479,29
Agosto	30.000.000	52.213	574,57
Septiembre	70.000.000	52.631	1.330,01
Octubre	90.000.000	52.842	1.703,19
Noviembre	130.000.000	53.476	2.431,00
Diciembre	120.000.000	54.171	2.215,21
Totales	1.035.000.000		19.820,16

En este caso, se puede utilizar, tanto el componente base como el variable.

De los 61.000 litros comprados, se indica que quedan 9.150 en stock, lo que equivale al 15%, por tanto se tiene lo siguiente:

IEF Componente Base (Fijo) 5.452.943

IEV Componente Variable 394.066

Total de IEPD en el mes 5.847.008

IEPD no consumido en el mes (existencia)

IEF Componente Base (Fijo) 817.941

IEV Componente Variable 59.110

Total IEPD en existencia 877.051

Del IEPD que queda en existencia, se estima que un 20% corresponde a los vehículos:

IEPD en existencia estimación en vehículos

IEF Componente Base (Fijo) 163.588

IEV Componente Variable 11.822

Total estimación 175.410

Por tanto, el IEPD corresponde a lo adquirido en el mes, menos la estimación realizada, esto es:

IEPD a utilizar

IEF Componente Base (Fijo) 5.199.962

IEV Componente Variable 375.784

Crédito por IEPD del mes 5.575.746

En el supuesto caso que en el mes siguiente se calcule una suma superior, deberá anotarse al final de este mes la diferencia en forma separada, como asimismo en el registro de Compras y Ventas, y adicionarse al débito fiscal del IVA del mes. En el caso que la diferencia sea negativa, también procederá hacer el mismo registro, señalando la cantidad respectiva entre paréntesis, y rebajándose del débito fiscal correspondiente.

Las empresas que no tengan vehículos de los mencionados anteriormente y que utilicen el petróleo diésel sólo en la actividad del giro de la empresa recuperan el total del impuesto específico, independiente de que tengan existencia o no al término del período, en la misma forma que lo hacen con el Impuesto al Valor Agregado.

3.5. Crédito por IEPD empresas transporte de carga según Ley N° 19.764

Gozan de este beneficio las empresas de transporte de carga (propietarias o arrendatarias con opción de compra de camiones), tanto nacional, como por sus transportes de carga desde Chile al exterior y viceversa, que utilicen petróleo diésel en camiones, con un peso bruto vehicular igual o superior a 3.860 kilos.

Tienen derecho a rebajar de su débito fiscal, por concepto de IVA, el porcentaje a que se refiere el inciso segundo del artículo 2° de la Ley N° 19.764, de 2001. El porcentaje antes aludido corresponde al 25% del Impuesto Específico al Petróleo Diésel soportado en sus adquisiciones. Sin embargo, este porcentaje de recuperación ha tenido una serie de modificaciones en los últimos años, siendo el valor vigente el establecido en la Ley 20.658, de 2013 y que va en tramos del 31% al 80% dependiendo del nivel de ingresos del contribuyente.

La evolución de este crédito en el tiempo ha sido la siguiente: Ley 19.7645

Desde	Hasta	% de recuperación
20-10-2001	31-12-2001	10% x F (*)
01-01-2002	31-12-2002	10%
01-01-2003	31-12-2003	20%
A partir del 01-01-2004		25%

(*) El factor “F”, correspondía al cociente entre el valor “12” y el número de meses que medie entre el primero del mes de publicación de la ley y el 31 de diciembre del año 2001. El porcentaje resultante de aplicar dicho factor se redondeará al múltiplo de 0,5% más cercano. De acuerdo a la Circular 82 de 09.11.2001 este ascendió a 30% (10% por factor de 9 dividido por 3).

Transitoriamente a partir del 1° de julio del año 2008 y hasta el 30 de junio del año 2009, el porcentaje de recuperación se estableció en un 80%.

A contar del 01 de julio de 2009 diversas leyes han establecido porcentajes distintos de recuperación en función del nivel de ingresos del contribuyente.

Ley 20.630, vigencia: Desde el 1° de julio 2009 hasta el 30 de junio de 2010.

Desde (UTM)	Hasta (UTM)	% de recuperación
0	18.600	80%
18.601	42.500	50%
42.501	Y más	38%

Ley N° 20.456, vigencia: Desde el 1° de julio 2010 hasta el 30 de noviembre de 2011

Desde (UTM)	Hasta (UTM)	% de recuperación
0	18.600	63%
18.601	42.500	39%
42.501	Y más	29,65%

Ley N° 20.561, vigencia: Desde el 1° de diciembre 2011 hasta el 31 de diciembre 2012

Desde (UF)	Hasta (UF)	% de recuperación
0	2.400	80%
2.401	6.000	70%
6.001	15.000	52,5%
15.001	Y más	31%

Ley N° 20.658, vigencia Desde el 1° de enero de 2013 hasta el 31 de diciembre 2023, Prorroga Ley 21.537 de 2023.

Desde (UF)	Hasta (UF)	% de recuperación
0	2.400	80%
2.401	6.000	70%
6.001	20.000	52,5%
20.001	Y más	31%

Ejemplo

Empresa de transporte presenta los siguientes antecedentes para el calculo de la utilización del IEPD

Las compras del mes de marzo de 2023 se ven reflejadas en la siguiente factura:

Base Imponible IVA	50.000.000	(50.000 litros)
19% IVA	9.500.000	
IEF Componente Base (Fijo)	4.683.750	$((1,5 \text{ UTM/m}^3) * 50 \text{ m}^3)$
IEV Componente Variable	<u>6.371.774</u>	$((2,0406 \text{ UTM/m}^3) * 50 \text{ m}^3)$
TOTAL FACTURA	70.555.524	

Los ingresos del último año han sido las siguientes:

Año 2022	Ingresos netos	UTM	Ventas en UTM	UF	Ventas en UF
Enero	98.000.000	54.442	1.800,08	31.212,65	3.139,75
Febrero	180.000.000	54.878	3.280,00	31.539,20	5.707,18
Marzo	120.000.000	55.537	2.160,72	31.727,74	3.782,18
Abril	90.000.000	55.704	1.615,68	32.176,49	2.797,07
Mayo	70.000.000	56.762	1.233,22	32.679,54	2.142,01
Junio	145.000.000	57.557	2.519,24	33.086,83	4.382,41
Julio	320.000.000	58.248	5.493,75	33.417,26	9.575,89
Agosto	67.000.000	58.772	1.140,00	33.836,51	1.980,11
Septiembre	150.000.000	59.595	2.516,99	34.258,23	4.378,51
Octubre	115.000.000	60.310	1.906,81	34.600,35	3.323,67
Noviembre	100.000.000	60.853	1.643,30	34.881,80	2.866,82
Diciembre	90.000.000	61.157	1.471,62	35.110,98	2.563,30
Totales	1.545.000.000		26.781,41		46.638,90

En este caso, debemos analizar lo siguiente:

Para efectos de utilizar el componente variable, consideramos las ventas de 2022, expresadas en UTM: 26.781,41, al ser mayor que las 15.000 UTM se utiliza componente base y variable.

En el caso del porcentaje a utilizar, por ser empresa de transporte de carga por carretera, se considera los ingresos en Unidades de Fomento, correspondientes al año 2022: 46.638,91, por tanto, se utiliza el 31%

Es así como se tiene lo siguiente:

IEPD del mes

IEF Componente Base (Fijo) 1.451.963

IEV Componente Variable 1.975.250

TOTAL 3.427.212

Cabe señalar que el crédito por Impuesto específico al petróleo diésel adquirido por una empresa de transporte de carga no utilizado en sus camiones destinados al transporte de carga ajena no puede usarse como crédito. La recuperación que puede efectuarse del referido impuesto, en virtud del Art. 2º, de la Ley N° 19.764, sólo pueden impetrarla las empresas de transporte de carga que sean propietarias o arrendatarias con opción de compra de camiones de un peso bruto vehicular igual o superior a 3.860 kilogramos, respecto de un porcentaje de las sumas pagadas en la adquisición de combustible destinado a dichos vehículos¹².

4. EL IMPUESTO ESPECÍFICO AL PETRÓLEO DIÉSEL COMO DÉBITO FISCAL DEL IVA

El inciso tercero del artículo 1 de la Ley 20.765, señala de manera textual lo siguiente:

*Los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado que tengan derecho a recuperación de los impuestos específicos a los combustibles establecidos en la ley N° 18.502, deberán calcular el monto de dicha recuperación sobre la base de los impuestos determinados conforme a la presente ley. **Si el monto a recuperar resultare negativo, su valor absoluto deberá ser sumado a los débitos del Impuesto al Valor Agregado.**¹³*

Es decir, el componente variable puede resultar negativo de una magnitud tal, que con la finalidad de rebajar el valor del combustible, resulte un impuesto específico al petróleo diésel negativo, lo cual podemos ver en la siguiente factura:

12 Pregunta frecuente ID 001.030.3684.006; Servicio de Impuestos Internos, en línea < https://www.sii.cl/preguntas_frecuentes/iva/001_030_3684.htm>, [Consulta: Abril 2023]

13 Lo resaltado es a solicitud del autor

Base Imponible IVA	50.000.000	(50.000 litros)
19% IVA	9.500.000	
IEF Componente Base (Fijo)	4.683.750	$((1,5 \text{ UTM}/\text{m}^3) * 50 \text{ m}^3)$
IEV Componente Variable	<u>(16.587.657)</u>	$((-5.3123 \text{ UTM}/\text{m}^3) * 50 \text{ m}^3)$
TOTAL FACTURA	47.596.093	

Como se observa, el valor negativo del componente variable incluso absorbe el impuesto al valor agregado, y parte del valor neto de la compra. Sin embargo, el efecto solo nos debe preocupar a nivel de IEPD, dejando de lado el efecto que tiene a nivel de IVA.

Al respecto el Servicio de Impuestos Internos¹⁴ ha señalado que “*Cuando el IEPD resulte en un monto negativo, las empresas que sean contribuyentes de IVA y los exportadores, deberán adicionar dicho valor absoluto a los débitos fiscales IVA del mismo período de adquisición del petróleo diésel y, los transportistas de carga deberán adicionar el porcentaje del IEPD que les corresponda según sus ingresos anuales.*”

Al respecto, considerando que el formato y esquema de los documentos tributarios electrónicos no permite la inclusión de un monto negativo por este concepto, este Servicio instruyó que, en la emisión de dichos documentos, el campo “valor del impuesto o retención” se debe completar con \$1, y en la descripción adicional de los productos, se debe informar el monto real del IEPD. Adicionalmente, el monto total del documento debe reflejar el descuento de dicho valor de IEPD negativo en su cuadratura.

Además, se debe tener presente que, en los casos en que el IEPD arroja un valor negativo, éste no puede afectar la base imponible del IVA.

En lo esencial, el IEPD no debe afectar la base imponible del IVA en ninguna parte de la cadena de comercialización (importación, primera venta, ni en las ventas posteriores), sin perjuicio de que el efecto de dicho impuesto específico debe detallarse en las facturas que se emitan y se refleje en los precios cobrados en las ventas posteriores. Así, en estos casos, no procede realizar una rebaja al valor neto del producto incorporando el valor negativo como un menor precio del mismo.

14 Oficio N° 337, de 01.02.2022, Servicio de Impuestos Internos, en línea < <https://www4.sii.cl/gabineteAdmInternet/descargaArchivo?nombreDocumento=337-01%2F02%2F2022.pdf&extensi on=pdf&acc=download&id=8b03605f-106f-479f-8aaa-edb367d51bb7&mediaType=application%2Fpdf>>, [consulta: Abril 2023]

Para efectos de una correcta emisión de los documentos tributarios, se debe considerar el valor neto del producto, sobre el cual corresponde recargar el IVA, y luego de esto proceder a la rebaja del impuesto específico a los combustibles negativo.

Para efectos de la recuperación del IEPD, las empresas que sean contribuyentes de IVA, y los exportadores, deberán registrar un débito (IEPD negativo) en la Línea 21 del formulario 29 del período de adquisición del petróleo diésel. En el caso de los transportistas, se deberá registrar en dicha Línea 21 el componente base y el componente variable, multiplicado por el porcentaje que les corresponda según sus ingresos. En ambos casos, este monto, que se debe expresar en términos absolutos, será considerado como un mayor débito fiscal.”

De acuerdo con lo anterior tenemos lo siguiente:

- i. Si los contribuyentes ocupan el crédito de acuerdo con el artículo 7 de la Ley 18.502, deberán restituir el cien por ciento del IEPD negativo a través del formulario 29, en la medida que tenga derecho a utilizar el crédito correspondiente al componente variable, esto es, cuando hayan tenido ingresos superiores a 15.000 Unidades Tributarias Mensuales.
- ii. Si los contribuyentes ocupan el crédito por el IEPD de acuerdo con el artículo 2 de la Ley 19.764, solo deberán restituir el monto negativo, correspondiente al porcentaje que pudiesen haber ocupado por su nivel de ingresos y en la medida que tenga derecho a utilizar el crédito correspondiente al componente variable, esto es, cuando hayan tenido ingresos superiores a 15.000 Unidades Tributarias Mensuales.
- iii. Si los contribuyentes tienen derecho al crédito fiscal por IEPD, cualquiera sea la norma legal que los ampare, no deberán restituir ningún monto, cuando no hayan tenido ingresos superiores a 15.000 unidades tributarias mensuales.

Tomando como ejemplo la factura expuesta anteriormente, y considerando una empresa de transporte que haya tenido un ingreso superior a 20.000 unidades de fomento, pudiendo por tanto ocupar el 31% se tiene lo siguiente:

IEF Componente Base (Fijo)	1.451.963
IEV Componente Variable	<u>(5.142.174)</u>
TOTAL a Devolver	(3.690.211)

5. CONCLUSIONES

Como se aprecia en el cuerpo de este trabajo, el impuesto específico al petróleo diésel en su cálculo no se relaciona con el precio, si no mas bien con la cantidad vendida.

Desde un principio el legislador estableció que los contribuyentes tenían derecho a utilizar este impuesto como crédito, siempre y cuando fuese utilizado por maquinarias o equipos que no transitasen por calles, carreteras o caminos del país.

Los transportistas de carga por carretera, de igual forma tienen derecho a la utilización del crédito en la medida que solo lo utilicen en los vehículos destinados al transporte, pero no tienen derecho al cien por ciento del impuesto.

El IEPD, esta compuesto por un componente base y uno variable, que proviene de dos normas distintas, pudiendo incluso, el último componente ser de valor negativo, teniendo algunos contribuyentes la obligación de devolverlo, en la medida que sus ingresos sean superiores a 15.000 unidades tributarias mensuales.